

## JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Impuesto a las ganancias. Recurso de apelación. Determinación de oficio de la obligación tributaria. Intereses resarcitorios y multa del art. 45, Ley 11.683. Declarar la prescripción de los tributos. Chiarandini Fabio David s/apelación - ganancias, T.F.N., Sala B, 28/2/12.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 31.614-I, caratulado: “Chiarandini Fabio David s/apelación - ganancias”; y

### CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 48/69 Fabio D. Chiarandini, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Res. 48/08 (DV RR - DI RNOR), de fecha 31 de marzo de 2008, dictada por la jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I., por la que se determina de oficio la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias, por el período 1999, con sus respectivos intereses resarcitorios, y se aplica una multa graduada en el ochenta por ciento (80%) del impuesto omitido de ingresar con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificatorias).

Que respecto de la excepción de prescripción que opone, manifiesta que las acciones del Fisco para determinar de oficio la obligación tributaria del impuesto a las ganancias, por el período 1999, y para imponer sanciones con relación a los hechos que sustentan tales ajustes, se encuentran prescriptas. Indica que, conforme con lo dispuesto por el art. 56, inc. b), de la ley procedimental, el plazo de prescripción es de cinco años. Agrega que como consecuencia de impugnar una donación (que se encontraba exenta en el referido impuesto), el Fisco nacional entendió que debió haberse inscripto en el gravamen y proceder a su liquidación y pago. Que, en consecuencia, el Fisco le atribuye el carácter de sujeto no inscripto aplicándole el plazo de prescripción de diez años. Expresa que se encuentra alcanzado por lo dispuesto en el art. 56, inc. a), de la ley procedimental y, que, dado el origen de sus ingresos, no tenía la obligación de inscribirse. Señala que no ha mediado requerimiento expreso por parte de la Administración tendiente a solicitar su inscripción y que nada indica que haya tenido la obligación de hacerlo. Sostiene que para extender el plazo de prescripción, el Fisco nacional desvirtúa la naturaleza jurídica de un contrato de donación al considerar que se trata de una simulación de una gratificación para lo que se vale del principio de la realidad económica. Entiende, por otra parte, que el organismo recaudador tomó conocimiento de los referidos ingresos desde el año 2002, por lo que no corresponde extender la prescripción a diez años toda vez que dicho plazo está establecido para los casos en los que la falta de inscripción actúa como un obstáculo para fiscalización, y cita jurisprudencia al respecto. Señala que los pagos no fueron efectuados por Petrolera Argentina San Jorge S.A., en la que prestó servicios en relación de dependencia, sino que fueron realizadas por personas físicas y que, al estar inscripto en el impuesto sobre los bienes personales, por el cual presentó declaraciones juradas, se reflejaron correctamente las sumas recibidas por donación, que se verifica respecto del impuesto a las ganancias, interdependencia entre ambos gravámenes tal y como surge del art. 53 del Dto. reglamentario 1.397/97 y que dicha

interdependencia es reconocida por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.218/07. Por último, indica que los fallos reseñados en la resolución apelada no son aplicables al caso, por operarse en la presente distintas circunstancias. Por lo expuesto, solicita sea declarada la excepción opuesta como de previo y especial pronunciamiento y se declare la prescripción de los tributos.

II. Que a fs. 91/111 se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Que respecto a la excepción de prescripción opuesta por la actora, sostiene que la misma debió haber solicitado la inscripción en el impuesto a las ganancias, liquidar el tributo y efectuar el pago correspondiente toda vez que el empleador no había practicado la retención. Indica que el art. 56, inc. b), de la Ley 11.683 prevé el plazo de diez años para la prescripción de las acciones y poderes del Fisco con respecto a los contribuyentes no inscriptos. Señala que el decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias exime de la obligación de presentar declaraciones juradas a los contribuyentes que sólo obtengan ganancias del trabajo personal en relación de dependencia, en tanto que al pagar esas ganancias se hubiese retenido el impuesto correspondiente. Que la Res. Gral. D.G.I. 4.139 (vigente en el período fiscal bajo análisis), en su art. 14, inc. b), disponía la obligación de cumplir con la determinación e ingreso del impuesto a las ganancias conforme con las formas establecidas por la Res. Gral. D.G.I. 4.159 cuando el empleador no practicare la retención total del impuesto del período fiscal respectivo, debiendo solicitar en tal caso la inscripción en el impuesto conforme lo establece la Res. Gral. D.G.I. 3.692. Entiende que no se aplica el plazo de prescripción de cinco años por el hecho de estar inscripto en el impuesto sobre los bienes personales. Expresa que no se configura la interdependencia de ambos gravámenes toda vez que tienen diferentes hechos imposables, base imponible y mecánica operativa, y cita jurisprudencia al respecto. Por lo expuesto, solicita se confirme el criterio sostenido por la resolución, con costas.

III. Que a f. 112 el vocal instructor interviniente declara, como de previo y especial pronunciamiento, la prescripción opuesta por la actora. A f. 115 da traslado a la actora de la oposición del Fisco a las pruebas ofrecidas por la apelante. A f. 125 abre la causa a prueba ordenando oficio al Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto de la Nación por exhorto diplomático, informativa y testimonial. A fs. 132/133, 134, 147/149 y 151/159 luce la informativa. A fs. 171/385 la relacionada con el exhorto. A f. 138 obra la testimonial. A f. 386 se le da Vista a la actora de lo manifestado por el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto sin que se formule presentación al respecto. A f. 390 se clausura la instrucción, se elevan los Autos a Sala y se los pone para alegar. A f. 393/396 se agrega el alegato del Fisco nacional y a fs. 397/404 el de la actora. A f. 419 pasan los Autos a sentencia.

IV. Que la cuestión a resolver en el presente resolutorio en primer lugar es establecer si, a la fecha del acto apelado, se encontraban prescriptas las facultades del Fisco para determinar el tributo y aplicar multa por el período 1999 en el impuesto a las ganancias al recurrente.

Que el art. 56 de la Ley 11.683, en la parte pertinente, dispone que los poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben: a) por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como de los no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la A.F.I.P. o, que teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación; b) por el transcurso de diez años en el caso de contribuyentes no inscriptos. Asimismo, el art. 57 dispone

que la prescripción comenzará a correr el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen. Por su parte, el art. 58 establece que el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras comenzará a correr el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

La actora funda la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar su obligación impositiva en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1999, en la aplicación del inc. a) del art. 56, mientras que el Fisco lo hace en el inc. b).

Que a fin de establecer que plazo de prescripción le corresponde a la actora, debe tenerse en cuenta en qué condición reviste el contribuyente frente al organismo fiscal.

En este sentido, de las actuaciones acompañadas (ver informe de inspección de fs. 57/62 de las actuaciones administrativas), se desprende que la apelante posee C.U.I.T., se encuentra inscripto en el impuesto sobre los bienes personales y, que respecto del impuesto a las ganancias, cuya fiscalización motivó el acto que se apela en el presente expediente, surge que la actora obtiene ganancias de su trabajo personal, siendo retenido el impuesto respectivo por su empleador; particularmente la inspección destaca a f. 61 de las actuaciones administrativas que “de la documentación relevada, se observó que tanto de los recibos de sueldos ..., fotocopias del libro de sueldos y jornales ... y F. F-649 ..., que aportara el empleador se observa que las retenciones efectivamente realizadas ascienden a ..., motivo por el cual los actuantes realizaron el cálculo de la pretensión fiscal con la utilización de dicho monto”. También a fs. 147/149 de Autos, está la contestación del oficio de Chevron Argentina S.R.L., empleador de la recurrente, en donde se agrega información acerca del pago de los salarios y gratificaciones anuales abonados a la apelante, entre los cuales se encuentra el año que se apela.

Que de lo expuesto se advierte que los argumentos que utiliza el Fisco nacional para fundar la procedencia de la prescripción decenal no resultan atendibles.

En primer lugar, cabe advertir que el art. 53 del decreto reglamentario de la ley ritual, en su último párrafo, aclara que no están comprendidos en el carácter de no inscriptos aquellos contribuyentes de impuestos cuyas liquidaciones sean interdependientes y que se hayan inscripto en alguno de ellos, lo que significa que los tributos que estén vinculados, la inscripción en alguno de ellos bastaría para quedar comprendido en el carácter de inscripto, citando la doctrina, como ejemplo de este supuesto, el caso del impuesto a las ganancias y el de bienes personales, siendo que el actor registraba alta en este último tributo.

En segundo lugar, corresponde señalar que la implementación de la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), por parte del organismo recaudador, implicó la desaparición de la obligación de estar inscripto en cada uno de los gravámenes para gozar de la prescripción quinquenal, por cuanto siendo un único número de inscripción resulta válido para todos o algunos de los impuestos que el ente fiscal recauda (ver en tal sentido Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, “Procedimiento Tributario” de Macchi, 1993 - pág. 402; Díaz Ortiz José, “Prescripción de Impuestos Nacionales Conflictos de Interpretación”, Revista Impuestos, T. XLIX-A, pág. 665).

Esta postura resulta respaldada por el mismo art. 56 de la ley procedimental, ya que al referirse a los contribuyentes inscriptos y no inscriptos no hace ninguna distinción sobre la cantidad de impuestos a los que se refiere.

Por último, no puede admitirse el argumento fiscal de que el actor debió haber solicitado su inscripción en el impuesto a las ganancias y realizar la reliquidación y pago del tributo correspondiente al período 1999 por el concepto bajo análisis, atento que el empleador no le habría practicado la retención por la totalidad de los ingresos de cuarta categoría obtenidos, sin que implique pronunciamiento alguno sobre la cuestión de fondo (habida cuenta que para el recurrente el importe que origina el ajuste estaría exento del impuesto a las ganancias por considerarlo una donación).

En efecto, si bien es cierto que el art. 14, inc. b), de la Res. Gral. D.G.I. 4.139 –vigente durante el período cuestionado–, pone como obligación de los beneficiarios de las ganancias sujetos al régimen de retención que fija dicha normativa, la de cumplir con las obligaciones de determinación anual e ingreso del tributo cuando el empleador no practicare la retención total del impuesto del período fiscal respectivo, no puede soslayarse que de estar alcanzado el importe que origina los presentes Autos por el tributo, debió mediar requerimiento por parte del ente recaudador, según lo dispuesto por el art. 1 del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que en su tercer párrafo establece –en lo que aquí interesa– que los contribuyentes que sólo obtengan ganancias provenientes del trabajo personal en relación de dependencia –art. 79, incs. a), b) y c), de la ley del tributo– están exentos de la obligación de presentar declaración jurada mientras no medie requerimiento de la A.F.I.P., sin que se encuentre agregado en Autos elementos que acrediten que tal requerimiento haya sido cursado.

Que por lo tanto, corresponde aplicarle a la actora el plazo de prescripción de cinco años, del art. 56, inc. a), de la ley de rito, por ser un contribuyente inscripto.

Sentado lo que antecede, el plazo de prescripción para el período 1999, por tratarse de una persona física la actora, comienza a computarse a partir del 1 de enero de 2001 y operó el 1 de enero de 2006, por lo que al momento del dictado de la resolución recurrida, esto es el 31 de marzo de 2008, se encontraban prescriptos las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del tributo y, por ende, en el caso de Autos también se encuentra inhabilitado para aplicar multa.

Que lo establecido precedentemente torna inoficioso el tratamiento del fondo de la causa.

Que por lo expuesto corresponde hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora, con costas.

Por ello,

**SE RESUELVE:**

1. Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora, con costas.
2. Regular los honorarios del Dr. Enrique Jorge Carricat, en la suma de pesos mil ochocientos quince con cuarenta y tres centavos (\$ 1.815,43), en su carácter de patrocinante y apoderado de la actora, a cargo del Fisco nacional. Se hace constar que la cantidad regulada no incluye el I.V.A., el que se adicionará, en el caso de corresponder,

conforme con la subjetiva situación de revista del profesional beneficiario frente a dicho tributo, conf. C.S.J.N., 16/6/93, en “Cía. Gral. de Combustibles”.

3. Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de los miembros titulares de las Vocalías de la 5.<sup>a</sup> y 4.<sup>a</sup> Nominación, por encontrarse en uso de licencia el vocal titular de la 6.<sup>a</sup> Nominación (conf. art. 184, segundo párrafo, de la Ley 11.683, t.o. en 1998, y su concordante 59, del R.P.T.F.N.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos, y archívese.

Fdo.: Armando Magallón y José Luis Pérez (vocales).